

松 山 大 学 論 集  
第 23 卷 第 3 号 抜 刷  
2 0 1 1 年 8 月 発 行

会計基準の国際化と税務会計  
—— IFRSs は税務会計基準になりうるか？ ——

神 森 智

# 会計基準の国際化と税務会計

—— IFRSs は税務会計基準になりうるか？ ——

神 森 智

## 一 は じ め に

「会計基準の国際化と税務会計」という論題は、税務会計研究学会第21回大会（平成21（2009）年・於 松山大学）の際の統一論題のテーマでもある。筆者は、この大会において、この論題に係る総合司会（報告時の司会及びシンポジウムの座長）を仰せ付かったことから、この問題に関して、筆者自身の考えを明らかにする責任があるものと、かねてより考えていたので、遅ればせながら、ここに、敢えて拙文を掲げさせて頂く次第である。

なお、上記のテーマに係る報告内容およびシンポジウムの記録は、税務会計研究学会誌「税務会計研究」第21号（平成22（2010）年）に掲載されているが、本稿においては、これらの議論の内容とは無関係に、筆者のみの拙い考えに基づいた所論を述べさせて頂くことをお赦し願いたい。

＊

なお、税務会計というとき、概念的には、一般的に税務会計といわれている所得税務会計の他に企業主体論的税務会計<sup>1)</sup>、付加価値税務会計<sup>2)</sup>、さらにはキャッシュ・フロー税務会計<sup>3)</sup>をも考えることができるが、ここでは、税務会計に対する、今日のわが国における一般的な理解または認識にしたがって、所得税務会計とくに法人所得税務会計<sup>4)</sup>を前提として考えることとする。

（補） 所得税務会計、企業主体論的会計、付加価値税務会計およびキャッシュ・フロー税務会計は、会計における、損益会計、企業主体論的会計、付加

価値会計およびキャッシュ・フロー会計に対応するものということができるよう。

損益会計、企業主体論的会計および付加価値会計は、単にバーをどこに置くかという会計技術論的な問題ではなく、その背後には、資本主理論、企業主体論または企業体理論といった異なる会計主体論の存在があると思う。

また、キャッシュ・フロー会計は、損益会計の吟味、それへの疑問またはより積極的にいえばそのアンチ・テーゼの意味をもつところにその存在意義があるのではないかと思う。つまり、キャッシュ・フロー計算書は、その直前の名称が *Statement of Changes in Financial Position* であるところから、また、それが、元来、期首期末比較貸借対照表から作られるものであるところから、さらには、それをもって「財政状態の変動を表す」（たとえば IFRSs フレームワーク 12 項）とされるところから、貸借対照表との結び付きが強く印象付けられるのであるが、実は、損益会計の吟味、それへの疑問さらにはそのアンチ・テーゼをなすものではないのか、したがって、キャッシュ・フロー会計とキャッシュ・フロー計算書とは別物ではないのか、また、資金会計論と資金計算書論とは異質のものではないのか、と愚考するものである。従来、資金計算書論をもって資金会計論と考える傾向があったようにも思われるのだが。

＊

さて、「会計基準の国際化と税務会計」という問題に対しては、いくつかのアプローチからする議論が成り立つが、また、事実、いろんな角度からする議論が行われてきたようであるが、ここでは、(1)一つは「国際財務報告基準」(*International Financial Reporting Standards* 以下、「IFRSs」と記す)を、現行のわが国法人所得税務会計におけるすべての法人の所得金額の計算基準として導入する可能性を是認しうるか否か、また、導入の可能性を是認しうるとした場合において、全面的導入か部分的導入かという問題は残るが、その何れにし

ろ、これを導入すべきものとするのか否か、という問題とともに、(2)いまいつの問題として、全面的にせよ部分的にせよ、これを導入した場合において、既存の、いわゆる「確定決算基準」または「確定決算の原則」の在り方、なかんずく、「損金経理の原則」を内容とする「確定決算基準」または「確定決算の原則」について考え直す余地があるのか否か、また、考え直すべきであるのか否か、という問題の、二つの問題について、この拙論における考察の対象とさせて頂きたいと思う。

## 二 IFRSs および IFRSs for SMEs

今日の意味における「会計基準の国際化」とは、端的にいえば、「国内会計基準の IFRSs 化」に他ならない。それは、すでに、いわゆる「東京合意」（平成 19（2007）年）を経て企業会計審議会の「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書」（中間報告）（平成 21（2009）年）に進み、コンバージェンスの段階からアダプションの段階に入ってきているが、ここでは、限られた株式上場会社にたいする「連単分離」のあとにくるであろう「非上場企業への任意適用」さらには「全面適用」の可能性までも展望に入れて考えることとする。

なお、2009 年、「中小企業財務報告基準」（IFRSs for Small and Medium-Sized Entities 以下、「IFRSs for SMEs」と記す<sup>5)</sup>）が公表されたことを考慮すると、「国内会計基準の IFRSs 化」というときには、この IFRSs for SMEs についても、これを考察の対象に含めなければならないものとする。

＊

さて、IFRSs は、その「フレームワーク」の「財務諸表の目的」において、それは「広範な財務諸表の利用者（a wide range of users）が、経済的意思決定を行うに当たって、企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動に関する有用な情報を提供するところにある」としている（12 項）。また、IFRSs for SMEs は、その第 2 節の「中小企業の財務諸表の目的」において、「中小企業の財務諸表は…各方面の財務諸表の利用者（a broad range of users）による経済的意

思決定のための…有用な情報を提供すること」をもって第一義的な目的<sup>6)</sup>としている(2.2項)。「財務諸表の利用者」が、IFRSsの本体においては、a wide range of usersとされているのに対して、IFRSs for SMEsにおいては、a broad range of usersとなっていて、この限りでは、usersの範囲に関する両者の概念的また具体的な相違については、識別し難いという他はないが、後者は、中小企業をもって public accountability をもたない企業としている(第1節1.2項)ところからして、中小企業の財務諸表の users からは、投資意思決定のための情報提供を求める株式投資家は除かれることになるものと判断される。

ついでながら、これらに対して、FASBの「概念報告書」(Statements of Financial Accounting Concepts)の第1号(Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)(以下、「FASBの概念報告書第1号」と記す)にあっては、「財務報告は、現在および将来の投資家、債権者その他の利用者の合理的な投資、融資等の意思決定に資する有用な情報を提供すべきもの」として、usersの範囲を具体的に示している(34項)。また、わが国の企業会計基準委員会による「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」(以下、「わが国の財務会計概念フレームワーク」と記す)によると、「財務報告は…その目的が、投資家による企業成果の予測と企業価値の評価に役立つような、企業の財務状況の開示にあると考える」として、財務報告の users を投資家(端的に言えば株式投資家)に限定している(第1章序文)。

\*

今日、わが国において「会計基準の国際化」というときは、「国内会計基準のIFRSs化」を意味すること、本節の冒頭においてふれた通りであるが、IFRSsの抽象的な表現にもかかわらず、そこでいう「財務諸表の目的」ないし「財務報告の目的」は、具体的には、「わが国の財務会計概念フレームワーク」のいうように、投資家、端的に言えば株式投資家を対象とするものであり、したがって、「財務諸表の目的」ないし「財務報告の目的」は株式上場会社に係るものに他ならない。

IFRSsにおける a wide range of users と IFRSs for SMEs における a broad range of users は、文字の上からは区別のでき難いこと、すでにふれた通りであるが、前述また上記のように、前者は実質的には株式投資家であり、後者には、do not have public accountability という表現からして、株式投資家は含まれまい。後者の users には、株式投資家でない株主（昔の経済学で「機能資本家」と呼ばれたもの）は含まれるが、かつて「無機能資本家」と呼ばれた、株式を単なる投資対象の一つとしか考えていない株主は含まれまい。また、「FASB の概念報告書第 1 号」にみられる「債権者その他の利用者」は、字義としては、いずれの users にも含まれうるであろうが、IFRSs の場合には、株式投資家に比してネーベンなものとなるのに対し、IFRSs for SMEs の場合には、IFRSs の場合とは逆に、そのウエイトが高まるはずであるとも考えられる。

＊

ところで、問題は、以上のような IFRSs の本体が唱えていると思われる株式投資家のための情報提供という「財務諸表の目的」ないし「財務報告の目的」に立脚した会計基準は、果たして、わが国の法人所得税務会計におけるすべての法人の所得金額の計算基準として導入することが可能であるか否か、という本稿のもつ第一の課題についてである。

この点を問題とするについて、まず考えなければならないと思われることは、IFRSs 本体がその目的として唱えていると思われる株式投資家のための情報提供に奉仕する会計基準が、そのまま、わが国法人所得税務会計におけるすべての法人の所得金額の計算基準として準用できるかということである。すなわち、一つの会計基準を、目的の異なる＝質的に異なる二つの会計の共通の基準として採用することは、果たして可能なのであろうか、ということである。

その昔、近代会計の特色として、しばしば強調されたことに、それが「記録された事実 (recorded facts)、会計的慣習 (accounting convention) および個人的判断 (personal judgment) の総合的所産である」ということがあった。企業会計<sup>7)</sup>の内容が「記録された事実」のみを内容とするものであるとすれば、あ

るいは、一つの会計基準が相異なる目的をもつ会計に共通して適用されることもありうるかも知れないが、「会計的慣習」および「個人的判断」が会計の内容をなすことになる、それぞれの会計の目的に応じた会計基準が、自然発生的に生まれることになるし、必要とされることになるのではないかと考えられるのである。そうだとすると、株式投資家の意思決定に資する情報提供をもって「財務諸表の目的」とする IFRSs の会計基準をわが国法人所得税務会計におけるすべての法人の所得金額の計算基準として援用することには、疑問なしとしないというべきであろう。

＊

次に、この問題はまた、IFRSs の対象とする企業数とわが国法人所得税務会計の対象とする法人数の大幅な相違・ズレという事実にもかかわっていくはずである。すなわち、適用対象を異にする＝適用範囲が量的に異なるにもかかわらず、同一の会計基準をそれらに共通のものとして適用できるのか、ということである。

すなわち、株式投資者の保護を重要な目的とするわが国金融商品取引法による、いわゆる金融商品取引法会計の連結決算適用会社はわずかに4,000社弱であるのに対して、わが国における法人所得税務会計におけるすべての法人の所得金額の計算基準の適用される法人は、上の金融商品取引法会計の連結決算に適用される少数の株式会社を含む普通法人および協同組合等の他に、公益法人であって継続的収益事業を営むものおよび人格なき社団等であって継続的収益事業を営むものの当該収益事業のエンティティを含んでいる（これらの法人税の納税義務を有する法人は260万を超える）、ということである。つまり、IFRSs の適用範囲と法人所得税務会計におけるすべての法人の所得金額の計算基準の適用範囲は、量的に大きく食い違っている。こうした IFRSs による会計基準の適用範囲とわが国法人所得税務会計の会計基準の適用範囲の大幅な相違からしても、わが国の法人所得税務会計において、法人税の課税対象となる「すべての法人および収益事業のエンティティ」（以下、「すべての法人等」と

いう)の所得金額の計算に適用する計算基準として IFRSs を導入することには、根本的に無理があるものといわざるをえないことになるであろう。

(補) ただし、金融商品取引法会計の連結決算適用会社については、その所得金額の計算基準として、IFRSs による会計基準を適用することについて、もし「課税上の弊害がない」ということであれば、「別段の定め」の一つとして、その導入を考えるということは、あるいは成り立つことであるかもしれない。つまり、このことを裏返していえば、連結決算適用会社以外の、いわば中小の法人等に係る所得金額の計算基準については、既存の所得金額の計算基準によるか、または IFRSs 以外の基準であって既存の所得金額の計算基準とも異なる新たな所得金額の計算基準を設けるかという可能性の存在を意味する。…この点に関連する問題を、またあとでふれることとする。

なお、こうした量的な食い違いは、同時に、前者が株式投資家を証券市場にもつ少数の株式上場会社に係る情報提供会計であるのに対し、後者はその大部分が証券市場に縁のない、したがって、株式投資家の意思決定といったことには無関係の、いわば中小規模の会社等から成る法人等（以下、IFRSs for SMEs から借用して「中小のエンティティ」と記す）に係る会計であるという、前述した目的の相違＝質的な相違と互いに重なり合っているといえるであろう。

＊

このように、IFRSs による会計基準をわが国の法人所得課税において「すべての法人等」に適用される所得金額の計算基準として導入することには、その目的および適用範囲の大きな相違・ズレからして、根本的な無理があるといわなければならないまいが、それならば、中小企業の会計を対象とした IFRSs for SMEs の会計基準であれば、法人税の課税対象法人の大部分を構成する「中小のエンティティ」に適用する所得金額の計算基準として導入することが可能となりうるであろうか、という問題が提起されることになるかも知れない。



しかし、この問題提起に対しては、答えはノーである。というのは、IFRSs for SMEs は、元来、IFRSs 本体のアプリッジド版であって、その概念フレームワーク（第2節）は、その考え方において IFRSs 本体と変わらないし、認識・測定基準および財務諸表の表示基準は、コスト・ベニフィット（balance between benefit and cost）（2.13, 2.14）の見地から IFRSs 本体の基準の適用除外および簡略化したものとなっているが、基本的な考え方においては、IFRSs 本体の定めるところと異なるところがないからである（2.35）。つまり、仮に、IFRSs for SMEs をわが国の法人所得課税における「中小のエンティティ」に適用する所得金額の計算基準として導入したとしても、その結果は、IFRSs 本体を導入した場合と基本的には異なるところがないからである。

＊

以上、本節での考察の結果は、これを要約すると、

- (1) IFRSs をわが国の法人所得課税において、「すべての法人等」に適用する所得金額の計算基準として導入することには、IFRSs のもつ目的およびその適用範囲の相違からして根本的な無理があるということ、および
- (2) IFRSs for SMEs をもって、法人税の課税対象の大部分を占める「中小のエンティティ」の所得金額の計算基準として導入することもまた、そのもつ IFRSs 本体のアプリッジド版であるという目的ないし性格からして適当とはいえない、ということであった。

### 三 法人所得金額の計算基準

さて、前節において愚考したように、IFRSs および IFRSs for SMEs は、これをわが国法人所得課税において、前者を「すべての法人等」の、また後者を「中小のエンティティ」の所得金額の計算基準として導入することについては、その可能性は、基本的に否定されることとなると思うのであるが、これは、もっぱら IFRSs と IFRSs for SMEs の側にスタンスを置いた上での考えであったといえるであろう。

そこで、本節においては、そのスタンスを変えて、前節において取り上げた本稿における第一のテーマについて、わが国法人所得課税における「すべての法人等」の所得金額の計算基準の方に軸足を移して考えてみたいと思う。

それはまず、いわゆる「公正処理基準」すなわち法人税法第22条第4項にある益金（収益）および損金（原価、費用および損失）の額に算入すべき金額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」という規定にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の中にはIFRSsによる会計処理基準は含まれてはいないのか、または、含まれえないのか、ということである。そして、IFRSsによる会計処理基準が、この「公正処理基準」に含まれているのであれば、前節において到達した結論には疑問がある、または、場合によっては、これを「ご破算」にしなければならない可能性すら考えられることになるのではなかろうか、ということである。次のパラグラフ以下においては、こうした問題についての拙い議論を続けることとさせて頂きたい。

＊

さて、「公正処理基準」のフルセンテンス「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする」は、商法第19条第1項の「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」という規定並びに会社法第431条の「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」および同法第614条の「持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」という規定の文言と類似している。また、この「公正処理基準」のフルセンテンスは、「企業会計原則」設定時（昭和24（1949）年）の前文の「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」（一1）という表現とも繋がりがあつたもののようにみえる。なお、商法の「会計の慣行」は、自然人たる商人の会計基準および法人たる商人の会計基準を含み、また、会社法の「企業会計の慣行」には、

大企業の会計基準および中小企業の会計基準が含まれるものと解されている。

また、会社法から委任された会社計算規則第3条には、「この省令の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」とあって、「企業会計の基準」という言葉がみられるほか、金融商品取引法第193条には、「この法律の規定により提出される…財務計算に関する書類は、…一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない」とあり、その内閣府令である「財務諸表等規則」は、その第1条第1項において、「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする」とされていて、ここにも「企業会計の基準」という用語がみられる。「財務諸表等規則」と同様、金融商品取引法の委任により制定された内閣府令「連結財務諸表規則」および「四半期財務諸表等規則」においても同様である（連結財規第1条第1項および四半期財規第1条第1項）。そして、これらの内閣府令にある「企業会計の基準」については、これらの定義に係る金融庁の発したガイドラインにおいて、企業会計基準委員会による「金融商品に関する会計基準」、「資産除去債務に関する会計基準」また「工事契約に関する会計基準」などの名が具体的に示されている（財規のガイドライン8-20, 8-42, 8-43など）が、これらの会計基準は IFRSs からの影響を受けて設定され、また改正されてきたという経緯がある。

そうすると、法人税法第22条にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、会社法に基づく会社計算規則第3条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」並びに金融商品取引法による内閣府令（財規、連結財規、四半期財規のそれぞれ第1条第1項）の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」およびそれらのガイドラインに名の示されたような具体的な会計処理基準を含むことになるから、IFRSs による会計基準は、その目的および適用範囲の相違からして、「わが国法人所得課税における「すべての法人等」の

所得金額の計算基準として導入することには根本的な無理がある、IFRSs for SMEsについても、その目的ないし性格からして、同様の結論になる」という、前節の結論は覆されることにもなりかねないのではないか、という論理的帰結にはならないであろうか。

＊

ただ、上のことに関して思い出すことがある。その一つは、昭和 42（1967）年、上記の「公正処理基準」が法人税法に設けられた当時の財務行政当局者の意見であり、いま一つは「公正処理基準」を巡る議論の中で述べられた税法学者の弁である。すなわち、「公正処理基準」が設けられたことに関連して、ある財務行政当局者は、「会計学者のうちには…税法がいわゆる企業会計原則の軍門に降ったものとみて、鬼の首でも取ったかのように主張する者もいるが…これは会計学者の思う「鬼の首」ではなさそうである」<sup>8)</sup>とセンセーショナルな表現で述べていた。法人税法のいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「企業会計原則」ないし今日の会計実務においていわれる「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とは「全く別物」であるとの意見である。また、税法学者の中には、「公正処理基準」は厳格な法的概念であって、「企業会計原則」とは「全く無関係である」、との意見を述べる論者があった。

たしかに、今日いわれる「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」が、すでにふれた「企業会計原則」制定時の前文にあるような、企業の行う「企業会計の実務の中に慣習として発達した」帰納的なルールである場合はもちろん、演繹的会計基準であって財務報告の目的を「財務諸表利用者とくに株式投資家のための経済的意思決定に資する情報提供」に置くとしても、それが現今の経済システムの下における制度である限り、それは、企業の維持・保全にスタンスを置いたものであることを免れ得ないのに対して、法人税法は、法人間の公平な課税を、法的安定性の上に実現しようとする基準として「公正処理基準」を考えるものである以上、両者をもって異なる基準であると考えすることは、一応は筋の通ったこと、無理からぬことであるといわなければなるまい<sup>9)</sup>。

ただ、上記の財務行政当局者の意見については、この「公正処理基準」に係る規定が法人税法に設けられたのは、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(昭和27(1952)年)、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」(昭和35(1960)年および同37(1962)年)、「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和41(1966)年)という企業会計審議会による意見書およびこれらに対する税務当局側の対応の積み重ねの歴史並びにこうした経緯を踏まえた上で、昭和42(1967)年の政府税調の答申に現れた「適正な企業会計の慣行を奨励する見地から、客観的に計算ができ、納税者と税務当局との間の紛争が避けられると認められる場合には、幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである」(第3, 1(1))という意見に拠ったものであることを考えると、「公正処理基準は企業会計原則とは全く別物である」と唱えるのは如何なものであろうかといわざるをえないように思うのである。

また、「公正処理基準は厳格な法的概念であって、企業会計原則とは無関係である」という税法学者の意見についても、疑問を感じざるをえないものがある。つまり、法哲学的に考えてみて、「公正処理基準」なる概念は、元来、経済的な慣行ないし慣習上の概念の上に成立したものであって、それを考慮しない、またはそれを捨象した観念のみの世界における法的概念というものは成立しえないのではないか、と考えられるからである。

以上、これを要するに、「公正処理基準」と「企業会計原則」=今日の表現によればIFRSsを含む「一般に公正妥当と認められた企業会計の基準」との間には、上で紹介した一部の財務行政当局者のいう「別物」または税法学者のいう「無関係」ということはいいえないのではないか、ということである。

ただ、そうはいても、「公正処理基準」と「企業会計原則」=今日の表現によればIFRSsを含む「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とが同一のものであるというわけにはいくまい。というのは、まず、「企業会計原則」=今日に表現によれば「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は、さきにもふれたように(前ページ)、それが帰納的に形成されたものであれ、演繹

的に設定されたものであれ、所詮、企業の側にそのスタンスを置いたものであるのに対して、税法の「公正処理基準」は、法人間の公平な課税ルールと関わりのあるものであって、それは、この規定に係る判例のほか、商法の「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」という規定および会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」という規定並びにそれらに係る判例、さらには、いわゆる業法における会計規定等を含むと考えられるからである。しかし、同時に、「公正処理基準」が IFRSs による会計処理基準を含みうること、ネガティブに表現しても、排除しえないこともまた認めなければならないように思われるのである。

＊

さて、このように考えてきた結果、本節の問題である「IFRSs による会計基準が法人税法の「公正処理基準」に含まれるか否か」という問題に対しては、一応の答えが出たことにもなるが、もう少し考えてみなければならないことがあるように思われるのである。それは、この問題の議論の舞台からとかく脱落しているかにもみえる事柄であるが、「公正処理基準」は無条件に益金（収益）の額および損金（原価、費用および損失）の額の計算に適用されるルールではなく、「益金の額に算入すべき金額」および「損金の額に算入すべき金額」の計算について「別段の定めがあるものを除き」とされていることである。すなわち、法人税法第 22 条第 2 項には「…益金の額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、…」と規定され、また、その第 3 項には「…損金の額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き…」と規定されたのち、これらをうけて、第 4 項において「第 2 項に規定する…額及び前項…に規定する額は「公正処理基準」によるとしているということである。

このことは、①「企業会計原則」=今日の表現によれば IFRSs を含む「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」、②税法の「公正処理基準」に係る判例、③商法の「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」および会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」並びにこれらに係る判例、さらに

④いわゆる業法における会計規定等を含む「公正処理基準」は、「別段の定め」によって、その適用領域を大きく制限されていることに注意しなければならないことを意味するのである。すなわち、税法のいう「公正処理基準」は、多くの「別段の定め」のわずかな隙間においてのみ機能しうる適用領域の狭いルールという他ないように思われるのである。ただ、「別段の定め」によって制限され、実際に機能する「公正処理基準」の適用領域と、いわば無条件の「公正処理基準」の関係を、例えば、幾ら対幾らというように数量的に表現することは、ほとんど不可能に近い話であろうから、両者の概念上の相違についてのみ認識することしかでき難いが、「公正処理基準」の有効な適用範囲は、一般に観念され、または期待されているほど広いものではない、というよりも意外に、または、はるかに狭いものではないのかと思われるのである。

このように考えてくると、税法における「すべての法人等」の所得計算基準としての「公正処理基準」の中に IFRSs による会計処理基準が含まれること自体を否定することは、今日の会計基準を巡る情勢からみて難しいこととはいいながらも、その含まれうる余地はどの程度にまで期待できるのであろうか、いささか心許ない話にもなりかねないような気もするのである。すなわち、「公正処理基準」は数多くの「別段の定め」にブロックされていて、それに含まれる企業会計の処理基準が「すべての法人等」の所得金額の計算基準としての機能をもつことについては、多くを期待できないのではなかろうか、と思考するものである。

\*

以上、本節での考察の結果は、これを要約すると、

- (1) 法人税法にいう「公正処理基準」に IFRSs による会計処理基準を含みうること、また含むことは、「公正処理基準」が「企業会計原則」=今日の表現によれば IFRSs を含む「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を内包していることからして、否定し難いと思われるということ、および
- (2) そうはいっても、税法の「別段の定め」による多くの所得計算規定によっ



て、IFRSsを含む「公正処理基準」の適用範囲は、かなり制限されたものになるのではなかろうか、ということであった。

#### 四 確定決算基準の在り方

次に、第一節において提起した本稿における第二のテーマである「確定決算基準」または「確定決算の原則」（以下、「確定決算基準」と記す）の、第一のテーマに係る前節までの結論との関連からする、その在り方についての拙論を述べさせて頂くことをお赦し願いたい。

「会計基準の国際化と税務会計」という問題に関連して、「確定決算基準の在り方」が問題になるであろうということの意味は、「会計基準の国際化」すなわち端的に言えば、わが国の会計基準としてIFRSsを導入する場合において、法人の所得金額計算基準に密接に関わりをもってきた「確定決算基準」なканずく「損金経理の原則」を意味する「確定決算基準」は、今後のあり方として、既存のままでよいのか、それとも、廃止を含む何らかの変更を加える必要が考えられるのであろうか、ということであろう。

ここに「損金経理の原則」を意味する「確定決算基準」は、法人税法第2条第25号の「損金経理」に係る定義の「確定した決算において費用又は損失として経理すること」に由来する。それは、特定の取引については「確定した決算」において費用または損失として経理することを要件として、法人の所得金額計算上の損金として認めるという税務行政執行上のルールである。これは、法的には禁反言（estoppel）の原則によっても説明可能なことであるともいえるようか。なお、ここでいう「確定した決算」とは、法人税法第74条第1項にある「確定した決算に基づき…申告書を提出」という規定に基づくものである。そして、この場合の「確定した決算」とは、「株主総会等で承認された決算」を意味するとされる（昭和25（1950）年行政通達による解釈、ただし、会社法上の会計監査人設置会社については、決算の承認についての特例がある＝第439条）。…前者は、これを「経理に係る確定決算基準」といい、後者は、こ



れを「申告に係る確定決算基準」と区別して表すことができるであろう。本節で取り上げる「確定決算基準」は、もちろん前者に係るものである。

なお、「確定決算基準」には、その第三の内容として、「別段の定めのない場合において「公正処理基準」に従って計算すること」を挙げる場合がある<sup>10)</sup>

＊

さて、上記第一の「経理に係る確定決算基準」の問題を考えるについて、参考になる調査がある。それは、日本公認会計士協会が公認会計士制度 50 周年を記念して行った「企業会計制度の再構築に関するプロジェクト・チーム」による「研究報告」の一つである「企業会計制度の再構築－21 世紀に向けて－」（平成 10（1998）年）において取り上げた「確定決算基準」（実は「経理に係る確定決算基準」以下同じ）および「逆基準性」に関して、会員たる公認会計士を対象としたアンケートの結果およびその結果を受けてした学界・産業界等の有識者に対するインタビューの内容である<sup>11)</sup> 前 2 節と方法論を異にはするが、本節では、この調査研究の結果について取り上げることから始めることとしたい。

早速であるが、上記の調査研究の結果によれば、

- (1) 「現在、法人税の課税所得の計算は、内部取引の特定項目について所定の経理を確定決算上で行った場合にのみ、その経理を課税所得の算定上認める確定決算基準によっています。この確定決算基準に何らかの問題があると考えますか」という問に対して「問題がある」と回答した者の割合は 84.5%（344 名）もあって、「問題がない」と回答した者の割合 15.5%（63 名）を大幅に上回っているという結果がでている。
- (2) 次に、「問題がある」と回答した者に対して、「確定決算基準によって、具体的にどのような問題が生じていると考えますか」（複数回答可）との質問に対して、(2)－①その 89.2%（307 名）が「確定決算により、我が国では税法中心的な会計思考が支配的となっており、投資意思決定情報の提供など、会計が本来果すべき広範な役割についての理解を阻害している」と回答し、

また、(2)－②74.7% (257名) が、「特定の損金算入…の要件として、税法が所定の経理を商法決算（現在では会社法決算＝筆者、以下同じ）上で要求しているので、課税所得計算が商法決算に対して過度に影響を及ぼしている」と答えたとのことである。

また、こうしたアンケートの結果をうけてした学界・産業界等の有識者に対するインタビューの結果、

- (1) 第1の意見は「確定決算基準に肯定的な考え方であり、将来的にも確定決算基準は維持されるべきである」とするものであるが、
- (2) 「確定決算基準を維持する場合にあっても、税法の側で企業会計の処理を尊重するような仕組みに変えていくことが重要である」<sup>12)</sup> という意見も多くみられたそうである。他方、
- (3) 「税と企業会計との乖離が進み、将来的には確定決算基準の廃止もやむをえない」とする意見も多くみられるそうである。

(1)は「第1の意見」、(2)は「多くみられた」、(3)も「多くみられる」であるが、全体の印象としては、確定決算基準に「問題がある」とするアンケートの結果に比して、かなりの違和感を感じる程度の相違がみられるように思われるのであるが、この違いは、第一段のアンケートの調査対象が公認会計士であるのに対して、第二段のインタビューの調査対象が学界・産業界等の有識者であることからくるように思われるフシがある。というのは、公認会計士は、その多くが株式投資家の経済的意思決定のための企業財務情報の提供業務に直接的かつ深い関わりをもっているのに対して、学界・産業界等の有識者は、このことに対しては中立的、ないしは直接的には強い関わりをもっていないからであろう。特に、税務会計論者の中には、従来からの主張から推して、確定決算基準維持論が強いようにみえる。

つまり、第一段のアンケートに寄せられた回答には、公認会計士の職業意識が強くにじみ出ているように思われるとともに、それが第二段のインタビューの結果との間に感じられる違和感の原因ではないかと思考するところである。

＊

なお、日本公認会計士協会によるこの「研究報告」には、「確定決算基準」に関わりの大きい「逆基準性」についての学界・産業界等の有識者の意見と思われることがらが紹介されている<sup>13)</sup> それによると、

- (1) 「まず、税法の側で、不必要な損金経理要件を外してもらうべきであるとする意見」があるとともに、
- (2) 「逆に、企業会計の側で会計基準を整備し、まずは税法とは独自に、適切な会計処理を求めていくべきであるとする意見が多くみられる」という。
- (3) また、別の角度から、「会計基準が税法上の損金算入限度額までの費用計上を認めない場合には…会社の節税の権利が制限されるのではないかという問題も指摘」されたという。

これらの(1)および(2)をみると、前記の「確定決算基準」についての第一段のアンケートの結果に近く、第二段のインタビューの結果とはやや距離を置いた意見のようにみえるのである。そして、上記した、第一段のアンケートの結果と第二段のインタビューの結果の相違する原因を分析したときの感想（前ページ）とは、いささか喰い違ったニュアンスを感じるのである。

＊

さて、以上は、日本公認会計士協会が、「経理に係る確定決算基準」について行った会員たる会計士に対するアンケートおよび有識者に対するインタビューの結果並びに「確定決算基準」に関連する「逆基準性」についての有識者に対するインタビューの結果についての紹介であるが、いま一つ、上記の日本公認会計士協会の「研究報告」に先立つ、社団法人日本租税研究会の確定決算研究会からの報告「確定決算についての報告」（平成6（1994）年）について紹介することとする。この研究は、確定決算に関して、「国際会計基準の進展が確定決算主義に与える影響」（本研究においては、「確定決算主義」としている）ので、このパラグラフでは、「確定決算主義」と記す）をそのテーマの一つとした研究<sup>14)</sup>であるが、この研究会のメンバーは、主として産業界における経

理部長などの専門家から構成されているところが特徴であって<sup>15)</sup>、その特徴が、次にみるように、本報告のもつ意見の特徴をもたらしているようにみえる。

- (1) 「確定決算主義」を「節税機会の確保という見地から廃止」するのは適当ではない。他方、「企業会計…に拘束されず、課税所得の増加を図りうるような…考え方」もまた適当ではない、としたうえで、
- (2) 企業会計および税務所得計算の双方が、「進展する経済社会に適合した」「調和されるべき」共通の「公正妥当な会計処理の基準」を検討するという対処の仕方を求めている<sup>16)</sup>

この報告の意見は、この報告でいう「確定決算主義」の廃止を求めるのではなく、これを維持しながら、その内容について会計基準よりの修正を求めようとしているものと思われる。

＊

次に、もう一つ、上記と同じ社団法人日本租税研究協会が、平成 22 (2010) 年に行った、「税務会計研究会報告 企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応」において取り上げている「確定決算基準」について紹介しておく。この研究会の委員のうち、このテーマの研究を担当したメンバーは、上記の「確定決算についての報告」の研究会のそれとは異なり、そのほとんどが学界人から成っていることが特徴である<sup>17)</sup>

この報告は、その「はしがき」にあるように「中間報告」であって、次のように、問題提起にとどまっており、明確な結論は述べられていないようである。

- (1) 「損金経理要件を含む確定決算基準を通じて、取引の存否および…法人の意思を確認することは…合理的である」。しかし、
- (2) 「コンバージェンスによってもたらされる法人税法と企業会計との関係において、会計処理以外の基準に従って法人の意思を確認するほうが合理的な場合には、確定決算基準によらない…ことが考えられる」。
- (3) 「いずれにしても、企業会計のコンバージェンスの中で、確定決算基準が岐路に立たされている」<sup>18)</sup>

なお、この「税務会計研究会報告」に収録された「60周年記念租税研究大会・討論」において、「確定決算主義」（「確定決算基準」ではない）を分担している坂本雅士准教授は、「IFRSsの導入と確定決算主義」について、次のようにまとめている。

- (1) 「確定決算主義は廃止か存続かという…問題ではなく、どの程度緩和させるかという、程度の問題である」。
- (2) 「連結財務諸表が個別財務諸表に基づいて作成される以上、個別財務諸表へも IFRSs の影響が及ぶ」が、「会計基準の重層化の可能性」とこれに対する「税法上の対応の必要性」を考えるべきではないか。
- (3) 「上場企業では、確定決算主義の「縛りの部分」である損金経理要件を緩める方向での検討が…必要になってくるのではないか」<sup>19)</sup>

(2)は、中小企業を対象とした会計基準の独立と中小企業については、「確定決算基準を維持する」という主張を示唆するものかと思われる。また、(3)は、金融商品取引法会計の適用会社については、「確定決算主義を緩和する」ことを考えているものと推測される。

＊

さて、以上に紹介した結果のみに基づいての判断ではあるが、そこには、本節で問題の「確定決算基準の在り方」についての一つの方向性が、おぼろげながら、みえているといえるのではなからうかと思うのである。

それは、株式投資家に対して、その意思決定のための情報提供に奉仕する金融商品取引法会計（それは、IFRSs のいう「財務報告の目的」と一致する）に加担している公認会計士が、日本公認会計士協会のアンケートの結果にみられるように、「確定決算基準」に対してかなり強い抵抗感を示しているのに対して、同じく日本公認会計士協会が行った学界・産業界等の有識者（それは、すべての法人に適用する所得計算基準ということを念頭において判断しているものと思われる）に対するインタビューの結果および社団法人日本租税研究協会の二つの研究報告にみられるように、学界・産業界の有識者が「確定決算基準」

の維持論ないし修正論に傾いていることからすると、「確定決算基準」は、金融商品取引法会計の見地からは廃止ないし縮小することをもって可とするのに対して、「すべての法人等」を対象として考える税法の立場としては、これを維持するが、修正することも考えるべきものとする、との方向付けをなしうるように判断されるということである。

＊

以上、本節での考察の結果を踏まえた上で、私見を交えて要約すると、

- (1) 「すべての法人等」に対して適用する所得金額の計算を前提として考えるときは、問題の「確定決算基準」は、原則的には、これを維持すべきものとするが、必要があれば修正を加えることを認める、とともに、
- (2) 他方で、金融商品取引法会計の適用される一部の会社については、「別段の定め」として、「確定決算基準」の一部、場合によっては全部を適用外とする、すなわち、企業会計基準と税務会計基準の2本立てとすることを是認する、というのは如何であろうか。

## 五 お わ り に

以上、本稿においては、「会計基準の国際化と税務会計」と題して、(1) IFRSs をわが国法人所得税務会計における「すべての法人等」の所得金額の計算基準として導入することは可能であるか否か、および(2) IFRSs を導入した場合において「経理に係る確定決算基準」は維持されるべきか、それとも廃止されるべきか、という問題について拙い考えを述べてみた。

その結果は、これを整理すると、(1)の IFRSs 税務会計への導入問題については、おおむね、次のようにまとめることができるであろう。

- (1) IFRSs は株式投資家の経済的意思決定のための情報提供をもって、その目的とするものであるところからして、これをもって「すべての法人等」の所得金額の計算基準として導入することには、その目的および適用範囲からみる限り、根本的な無理があるといわねばなるまい。

- (2) しかし、法人税法にある「公正処理基準」は、概念上、その中に IFRSs を含む「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を内包していると解釈されているところからすると、税法としては IFRSs を拒みえないのではない。ただ、税法は「別段の定め」によって、その適用を制限することができる。そこで、法人税法のもつ「公正処理基準」の概念からすれば、IFRSs の所得金額の計算基準としての導入は拒否できないところがあるが、IFRSs と「すべての法人等」に適用する所得金額の計算基準との間の目的および適用範囲の相違にマッチさせるためには、「別段の定め」という知恵を使って、金融商品取引法会計適用会社と「中小のエンティティ」とで異なったルールを設けるといふ二元論を考えては如何であろうか、と思うものである。

＊

また、(2)の「確定決算基準」の存廃問題については、次の通りとすることができるであろう。

- (1) 「すべての法人等」に適用する所得金額の計算基準を前提として考える場合、「確定決算基準」は、原則として、これを維持するが、必要な修正は認めることとしなければなるまい。
- (2) ただし、金融商品取引法会計適用会社については、「別段の定め」をもって「確定決算基準」の一部または全部を適用外とするものとする。

すなわち、このことは、「確定決算基準」におけるダブルスタンダード・システムを意味する。既存の「確定決算基準」の維持か廃止かという二者択一論ではなく、二元論に解決の道を求めるものである。

＊

以上、これを要するに、本稿において取り上げた「会計基準の国際化と税務会計」というテーマにおける、「IFRSs の導入の可否」および「確定決算基準の在り方」という問題に対処する際に採るべき姿勢は、「すべての法人等」の所得金額の計算基準として、IFRSs という会計処理基準をまるごと導入する可否かという二者択一論ではなく、また、「確定決算基準」の存続か廃止かとい

う二者択一論ではなく、金融商品取引法会計の適用会社と「中小のエンティティ」とでは、異なったルールを設定するというダブルスタンダード・システムを考えるべきではなかろうか、ということである。

なお、このことは、わが国において、今世紀に入ってからとくに顕著になってきた中小企業会計基準の設定運動の中で、最近とくに意識されてきたように、大企業と中小企業のもつ体質の相違、したがって、それぞれの会計基準のもつ目的および適用範囲の相違から、いわば大企業会計基準に対する独自の中小企業会計基準の必要性が唱えられるようになってきているが<sup>20)</sup>、これと同様に、またはこれに対応ないし呼応して、法人の所得金額計算基準についても、金融商品取引法会計の適用をうける一部の会社に対するものと「中小のエンティティ」に対するものとを別建てとするという、ダブルスタンダード・システムの導入の必要性が唱えられて然るべきものとするものである。

#### 注

- 1) 企業主体論的税務会計とは、たとえば、Paton 父子の著書にみられる Net Income（社債利子および優先株配当金控除前利益）をもって課税標準とする税務会計を考えるものである（Paton & Paton Jr., *Corporate Accounts and Statements* 1955 p.382）また、アメリカで開示されている、EBIT（Earnings Before Interest and Tax）と呼ばれる、いわゆるプロ・フォーマ利益（Pro-forma Earnings）も、同様、企業主体論的利益に属するものということができようが、これをもって課税標準とするとすれば、これもまた、企業主体論的税務会計の一つであるといえることができるであろう。

企業主体論的会計論は、上記の Paton の他、Moonitz の連結財務諸表論にもみられる（M. Moonitz, *The Entity Theory of Consolidated Statements* 1944；白鳥庄之助教授による第2版（1951年）の訳書「ムーニッツ連結財務諸表論」昭和39（1964）年がある）。

- 2) 付加価値税務会計とは、戦後間もない昭和24（1949）年のシャープ税制使節団による税制勧告（*Report on Japanese Taxation by Shoup Mission*）において勧告された事業税に代わる付加価値税（報告書第13章）は、付加価値を課税標準とする税務会計である。なお、この付加価値税は、地方税法に規定されはしたものの、結局、実施されないままに終わった（昭和29（1954）年）が、その後、外形標準課税の名の下に、法人事業税の中に一部付加価値税が導入された（平成14（2002）年）。また、税理士会の北陸会は、法人税制の中に、この外形標準課税制度を取り入れるべきとの結論を出している（「TKC タックスフォーラム2009」 「TKC 会報」 No.38 平成21（2009）年）。



損益会計に対する付加価値会計については、ドイツでもわが国でも一時注目された時代があった。日本会計研究学会においても、「付加価値会計特別委員会」が設けられたこともある（昭和51（1976）年）。付加価値会計は、阪本安一教授によれば、損益会計が所有主中心の会計（資本主理論的会計）であるのに対して、企業体論的基礎をもつものとされている（日本会計研究学会「近代会計百年—その歩みと文献目録—」（昭和53（1978）年）pp.113以下）。付加価値会計に関する阪本教授の名著に「付加価値会計の基礎理論」（昭和53（1978）年）がある。

- 3) 上記注1)でふれた EBIT と並んでアメリカで開示されている EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization) というプロ・フォーマ利益は、キャッシュ・フロー概念を取り込んだ概念といえるであろうが、仮に、これをもって課税標準とするとするならば、それは、キャッシュ・フロー税務会計と呼ぶことができるように思われる。
- 4) 富岡幸雄教授は、税務会計を、所得税務会計、財産税務会計および消費税務会計の3部門に分ち、所得税務会計を法人所得税務会計と個人所得税務会計とに分けておられる（『新版税務会計学講義』第2版 平成23（2011）年 p.9）
- 5) IFRSs for SMEs については、2011年、南アフリカの Bruce Mackenzie, Allan Lombard, Danie Coetsee, Tapiwa Njikizana, Raymond Chamboko および Edwin Selbst の諸氏による Applying IFRSs for SMEs と題する解説書が出ており、その「シンプル IFRSs」と題する邦訳が川崎照行教授を監訳者として出版されている（平成23（2011）年）。
- 6) IFRSs for SME における「中小企業の財務報告の目的」の第二義的な目的は出資者に対する経営者の管理責任に係るものである（2.3項）。
- 7) ASOBAT は、会計の範囲を営利企業会計の他に家計から官公庁や慈善事業までの会計を含めて考えている（A Statement of Basic Accounting Theory 1966 p.2 飯野利夫訳「アメリカ会計学会基礎的会計理論」昭和44（1969）年 pp.2-3）が、本稿では、会計というときは、企業会計のみを考えるものとする。
- 8) 塩崎潤氏稿「税制簡素化の実施にあたって」「税経通信」昭和42（1967）年5月号 p.5ff. なお、塩崎氏は、当時の大蔵省主税局長である。
- 9) 法人税更正処分取消請求事件に対する判決においても、「法人税法の要請する課税の公平、確実、普遍等の諸原則の存すること」を、その判旨の一つとして掲げている（昭和50年12月26日鹿児島地裁判決）という（『税経通信』昭和52（1977）年9月臨時増刊号 p.66）。ただ、井上久弥氏は、「公正処理基準の意味の理解そのものに税法の論理を介入させるべきものではない」と述べておられる（『税務会計論』昭和63（1988）年 p.58）。また、税法学者の中にも、この考え方を支持する意見がある（北野弘久著「現代企業税法論」平成6（1994）年 p.75）
- 10) 平成8（1996）年度 政府税制調査会 法人課税小委員会報告
- 11) 第1部「企業会計制度の再構築に関する主な論点」第3章「税法会計の諸問題」第1節「確定決算基準について」（『JICPA ジャーナル』平成10（1998）年11月号付録 pp.22-25）

なお、この調査研究の第二段として行ったインタビューは、「学界・産業界等からの有識者」を対象としたものであるが、その内訳は、学界から23人、産業界から7人、証券界から3人、研究機関から1人、マスコミ関係者から1人、弁護士から1人、計36人である（上記「JICPA ジャーナル」の付録 pp.3-4）。

なお、学界からは、財務会計、税務会計、商法および税法の専門家が参加している。

12) 上の注(11)に示した付録の p.24 には、「仕組みに変えていることが重要」とあるが、これは「仕組みに変えていくことが重要」のミスプリントではないかと思う。

13) 上記の注(11)に示した「JICPA ジャーナル」平成 10（1998）年 11 月号付録 pp.25-26

なお、ここでは、有識者の意見であるということが明示されてはいないのであるが、その記述の仕方等からして、有識者の意見を紹介したものと思われる。

14) この研究の目的は、「国際会計基準の進展が確定決算主義に与える影響」の他、「確定決算主義の長所及び短所」並びに「欧米各国における会計と税務の関係等」を挙げている（「はじめに」）。

15) この研究会のメンバーは、産業界から22名、公認会計士が4名、税理士が2名、学界からは1名の計29名である（「はじめに」の次の「確定決算研究会」）。

16) 「第 I 部 提言」の「むすび」p.10

17) このテーマの研究メンバーは、学界9名、産業界関係1名、計10名である（巻頭の「目次」）。

なお、「税務会計研究会」の委員は、大学人8名、公認会計士および／または税理士5名、企業人・当協会会員19名、協会事務局1名、計33名である（平成21年10月現在「巻末の委員名簿」）。なお、大学人の専門分野は、会計、税務会計および法学の各分野である。

18) p.13 右

19) p.39 右, p.48 右～p.49 左, pp.108ff

なお、p.39 には、(1)ないし(3)の3点の他に4点目として、「確定決算主義には、内容を異にするさまざまな問題が混在している」ことが挙げられ、p.40 の左では、IFRSs 導入に関連して「確定決算主義」を論ずる場合には、問題点を混同させてはならない旨述べられているが、本稿の本文では省略した。

20) IFRSs for SMEs は IFRSs 本体のアブリッジ版であって、IFRSs 本体の定める会計基準の一部を適用除外にするというものであり、中小企業のもつ大企業との間の質的相違・特性の上に立った中小企業独自の会計基準を設けているわけではない。わが国の中小企業会計基準にあっても、同様なスタンスのみられるものがある。すなわち、日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所および企業会計基準委員会の4者による「中小企業の会計に関する指針」（初版平成17（2005）年・最終改正平成22（2010）年）には、「企業の規模に関係なく、取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるはずである」という記述がみられるとともに、これに続いて「しかし、専ら中小企業のために規範として活用するためには、コストベネフィットの観点から会計処理の簡便化や法人税法で規定す

る処理の適用が、一定の場合には認められる」(総論「本指針作成に当たっての方針」の「要点」)として、基本的な会計基準は、大も中小も同じであるが、中小には簡便法を認める、としている。

これに対して、英国の会計基準委員会(ASB)の「小規模企業財務報告基準(Financial Reporting Standards for Smaller Entities)」(FRSSE)(初版1997年、改訂2002年)は、別に定める会計基準により連結財務諸表を作成する場合以外は、他の会計基準(会計実務基準書等)に従う義務を免除するとしており(「FRSSEの地位」の冒頭第2パラグラフ)、Small Entities固有の会計基準を設けようとしている。わが国においても、日本税理士会連合会の「中小会社会計基準」(平成14(2002)年)は、その前文において、中小会社の特性に適合する独自の会計基準の設定の必要性について述べている。また、現在、改訂作業が進行中の新たな「中小企業会計指針」も、中小企業の特性・実態に適合する会計指針の設定をめざしている。なお、アメリカ公認会計士協会も、小企業を対象とする「現金基準・税法基準に基づく財務諸表の作成および報告(Preparing and Reporting on Cash-and-Tax-basis Financial Statements)」を公表している。

序でながら、中小企業会計基準に関しては、文字通りの拙稿「中小企業会計の概念フレームワーク—その必要性と試案—」(「松山大学論集」第22巻第4号 平成22(2010)年)がある。